

У зв'язку з цим важливо звернути увагу не лише на те, що сучасні бухгалтерські комп'ютерні програми підвищують аналітичність обліку та швидко формують звітність, але й на те, що при роботі з первинною документацією не завжди полегшують роботу бухгалтера окремої ділянки обліку. Простота у формуванні первинних документів, швидкість і точність не повинні втрачатись з випуском нових версій бухгалтерського програмного продукту.

Список використаної літератури

1. Шпак В.А. Організація праці облікового персоналу / В.А.Шпак // Міжнародний збірник наукових праць — 2010 — № 3(18) — С. 393—400.
2. Лега О.В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації // О.В. Лега // Всеукраїнський науковий журнал «Актуальні проблеми інноваційної економіки» — 2016 — № 2 — С. 75—80.
3. Муравський В.В. Селекція та облік програмного забезпечення для автоматизації діяльності торгівельних підприємств // В.В.Муравський // Вісник ЖДТУ — 2010 — № 3 (53) — С. 162—164.
4. Олійник О.В. Облік витрат в умовах застосування різних комп'ютерних програм: проблеми, вимоги, розширення аналітичних можливостей // Міжнародний збірник наукових праць — № 1(4) — с. 189—198.

УДК 657.631.8:332.012.2

Наталія Шалімова,

д.е.н., проф., завідувач кафедри аудиту та оподаткування,
Кіровоградський національний технічний університет

СУБ'ЄКТИ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ ТА КЛЮЧОВІ КОРИСТУВАЧІ ЙОГО РЕЗУЛЬТАТАМИ

Обов'язковий аудит — це аудиторська перевірка, що здійснюється відносно окремих суб'єктів господарювання, критерії вибору яких і строки проведення аудиту встановлюються державними правовими актами. Забезпечення суспільної контрольованості певної групи суб'єктів, фінансово-господарська діяльність яких виступає об'єктом публічного (суспільного) інтересу, встановлення підвищених гарантій достовірності їх фінансової звітності за допомогою проведення обов'язкового аудиту є важливим чин-

ником дотримання економічної безпеки держави. В даному контексті важливими є два питання: об'єкт аудиту та користувач його результатами.

У ЄС найбільше уваги приділяється вимогам до обов'язкового аудиту, оскільки підкреслюється, що саме обов'язковий аудит є основним елементом забезпечення достовірності у ланцюгу фінансової звітності, яка передбачає виникнення значного суспільного інтересу. У законодавстві Європейського Співтовариства для визначення критеріїв обов'язковості проведення аудиту застосовано поняття «суб'єкти суспільного інтересу» — «Public Interest Entities». До таких суб'єктів віднесено підприємства, діяльність яких становить значний суспільний інтерес унаслідок прояву таких факторів: вид бізнесу, обсяг діяльності, чисельність працюючих, корпоративний статус, що передбачає наявність значної кількості акціонерів (зокрема, відносять кредитні установи, страхові компанії, інвестиційні фірми та фонди, пенсійні фірми та фонди, а також лістингові компанії, тобто акціонерні товариства, акції яких зареєстровані та перебувають в обігу на визначених фондових біржах).

У вітчизняній науці та практиці такий термін не використовується, а конкретні суб'єкти, які повинні входити до їх складу, не виділені. Можна з певною мірою умовності стверджувати, що у вітчизняному законодавстві суб'єктами суспільного (публічного) інтересу фактично є ті суб'єкти, які виділені Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 8 «Обов'язкове проведення аудиту») як такі, що зобов'язані проходити обов'язкову аудиторську перевірку, і Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п.4 ст. 14 «Подання та оприлюднення фінансової звітності») як такі, що зобов'язані оприлюднювати річну фінансову звітність.

Важливим є законодавче визначення терміна «суб'єкти публічних (суспільних) інтересів» у контексті аудиторських перевірок з метою удосконалення механізму нормативного забезпечення функціонування обов'язкового аудиту. Враховуючи міжнародну та вітчизняну практику, його можна сформулювати таким чином: «Суб'єкт публічного (суспільного) інтересу — це суб'єкт, який має важливе суспільне значення завдяки сфері, виду діяльності та формі власності. Суб'єктами суспільного (публічного) інтересу є публічні акціонерні товариства, банки, емітенти облігацій, цінних паперів і похідних (деривативів), професійні учасники фондового ринку та інші суб'єкти, які провадять господарську діяльність у сфері фінансової та страхової діяльності (група 64 «Надання фі-

нансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення», група 65 «Страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування», група 66 «Страхування, перестрахування та недержавне пенсійне забезпечення, крім обов'язкового соціального страхування» КВЕД ДК 009:2010), суб'єкти господарювання державного сектору економіки, установи й організації, що повністю утримуються за рахунок державного та місцевого бюджетів, підприємства, засновані на державній і комунальній власності, господарські товариства, акції (частки, паї) яких перебувають у державній або комунальній власності, а також інші суб'єкти господарювання, що отримують (отримували в період, який перевіряється) кошти з бюджетів усіх рівнів та державних фондів або використовують (використовували у період, який перевіряється) державне чи комунальне майно».

Формування концептуальних підходів до визначення якості аудиту потребує ретельного розгляду його користувачів, інакше якість аудиту перетвориться у певну абстракцію. Про необхідність урахування потреб користувачів йдеться у Міжнародних стандартах контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг. Так, у п. 29 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості зазначено, що, коли це можливо, користувачі або їхні представники повинні разом з практиком і відповідальною стороною (і замовником, якщо він відрізняється від відповідальної сторони) визначити вимоги до завдання, що не звільняє аудитора від відповідальності за визначення природи, обсягу процедур, необхідності розгляду додаткової інформації.

Взаємодія із зацікавленими сторонами або «стейкхолдерами» (stakeholder) є однією з основних складових впровадження практик соціальної відповідальності, і в повній мірі має застосовуватися до аудиту як важливого інституту в системі соціально-економічних відносин України. Співпраці з зацікавленими сторонами приділяється величезна увага, зокрема важливими є стандарти серії AA1000 (The AA1000 Series), які розроблені Інститутом з соціальної та етичної відповідальності (ISEA) — (Institute of Social and Ethical Accountability) і складаються з трьох стандартів: *AA1000APS* (2008) AccountAbility Principles (Принципи відповідальності); *AA1000AS* (2008) Assurance Standard (Стандарт з надання впевненості); *AA1000SES* (2005) Stakeholder Engagement Standard (Стандарт із взаємодії із зацікавленими користувачами).

Для визначення головного (ключового) користувача результатами аудиту, потрібно всі завдання з аудиту розподілити на дві групи. До першої групи відносять завдання з аудиту, в яких користувачі можуть бути заздалегідь чітко ідентифіковані. Зазвичай це завдання з ініціативного аудиту, в яких кількість користувачів обмежена та чітко визначена. До другої групи належать завдання з аудиту, в яких користувачі включають необмежене коло осіб і які не можуть бути чітко заздалегідь ідентифіковані. Ця група включає завдання з обов'язкового аудиту, саме стосовно них слід визначитися з ключовим користувачем, і цей процес має здійснюватися у взаємозв'язку з механізмом виділення ключового користувача фінансової звітності. У Концептуальній основі фінансової звітності до першорядних користувачів, на яких спрямовані фінансові звіти загального призначення, віднесено нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення стосовно великої частини необхідної їм інформації.

У п. 28 Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості також підкреслено, що в тих випадках, коли можливі користувачі мають широке коло інтересів до предмета перевірки, визначених користувачів можна обмежувати основними акціонерами, які мають значні та спільні інтереси. Такі рекомендації дещо обмежені, оскільки інші зовнішні користувачі з прямим фінансовим інтересом мають такі ж самі важелі впливу, наприклад кредитори можуть подати позов до суду про визнання підприємства неплатоспроможним і бажання власників врятувати підприємство можуть виявитися марними.

Відповідно, ключовим (головним) користувачем результатами обов'язкового аудиту слід визнати зовнішніх користувачів (з макро- та мікрооточення) з прямим фінансовим інтересом, які не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення та аудиторські звіти щодо значної частини необхідної їм інформації.

Представлені результати є основою для визначення груп «стейкхолдерів» з урахуванням вимог стандартів у сфері соціальної відповідальності, що дозволить підвищити результативність аудиторської діяльності в цілому та розробити загальну стратегію управління відносинами з ними.